

# TE Vwgh Erkenntnis 2013/9/2 2011/08/0360

JUSLINE Entscheidung

⌚ Veröffentlicht am 02.09.2013

## Index

32/02 Steuern vom Einkommen und Ertrag;  
66/01 Allgemeines Sozialversicherungsgesetz;

## Norm

ASVG §49 Abs3 Z1;  
EStG 1988 §26;

## Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Waldstätten und die Hofräte Dr. Strohmayer und Dr. Lehofer als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Berthou, über die Beschwerde der G GmbH in U, vertreten durch Hosp, Hegen Rechtsanwaltspartnerschaft in 5020 Salzburg, Hellbrunner Straße 9a, gegen den Bescheid der Landeshauptfrau von Salzburg vom 22. September 2011, Zi. 20305-V/14.751/6-2011, betreffend Beitragsnachverrechnung (mitbeteiligte Partei:

Salzburger Gebietskrankenkasse, 5010 Salzburg, Engelbert-Weiß-Weg 10), zu Recht erkannt:

## Spruch

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von EUR 610,60 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

## Begründung

Mit Bescheid vom 10. Jänner 2011 verpflichtete die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse die beschwerdeführende Partei als Dienstgeberin, die mit Beitragsvorschreibung vom 22. März 2010 nachverrechneten Sozialversicherungsbeiträge in der Höhe von EUR 11.317,75 sowie Verzugszinsen gemäß § 59 Abs. 1 ASVG in der Höhe von EUR 2.300,72, sohin insgesamt EUR 13.618,47 zu entrichten.

Im Zuge einer Sozialversicherungsprüfung gemäß § 41a ASVG (Prüfzeitraum 1. Jänner 2005 bis 31. Dezember 2007) seien Melde- und Beitragsdifferenzen festgestellt worden. Diese beträfen die Beschäftigungsverhältnisse von drei Dienstnehmern, die für die B., eine Auftraggeberin der beschwerdeführenden Partei, LKW-Transporte durchführten. Den Lenkern seien drei Mal pro Woche Nächtigungsgelder in Höhe von je EUR 15,-- sowie einmal in der Woche Kilometergeld für die Strecke von U (dem Betriebssitz der beschwerdeführenden Partei) nach E (dem LKW-Abstellplatz) und retour beitragsfrei ausbezahlt worden. Durch diese auf einer Vereinbarung mit den Dienstnehmern beruhende Vorgangsweise würden diesen Dienstnehmern in Wahrheit beitragsfreie, nach der Strecke

Firmensitz - LKW-Abstellplatz bemessene Kilometergelder für die Strecke der jeweiligen Wohnung zur Arbeitsstätte, dem LKW-Abstellplatz, und retour gezahlt. Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte stehe jedoch kein beitragsfreies Kilometergeld zu. Die diesbezüglichen Beiträge seien nach zu verrechnen. Ebenso sei das Nächtigungsgeld nach zu verrechnen, weil keine Unzumutbarkeit der Heimreise (rund 60 Kilometer) gegeben sei. Dasselbe gelte für den Dienstnehmer C. N. und den Standort "Schottergrube" (in L).

Gegen diesen Bescheid erhab die beschwerdeführende Partei Einspruch. Ihre Dienstnehmer würden für B. Transporte - vor allem von Bier - von ihren verschiedenen Produktionsstätten zu ihren Lagern bzw. zu den Endabnehmern vornehmen. Die Zielorte, die Terminplanung und das Transportvolumen würden jeweils von B. festgelegt. Innerhalb dieser gegebenen Destinationen würde es der beschwerdeführenden Partei bzw. den von ihr beschäftigten Fahrern grundsätzlich frei stehen, wie sie die Route einteilen, wo sie die vorgeschriebenen Ruhezeiten verbrachten und wo sie die Nachtruhe einhielten. Eine lückenlose Dokumentation der Fahrten und der eingesetzten Fahrzeuge könne nicht erfolgen, weil die betroffenen LKWs "nicht mit GPS versehen" seien. Eine exakte Zeiteinteilung der Fahrten im Vorhinein sei nicht möglich. Änderungen würden oft ständig per Handy durchgegeben. Es könne nicht davon ausgegangen werden, dass ein LKW jeden Tag bzw. in einem Wochenrhythmus immer zu bestimmten Zeiten auf einem bestimmten Parkplatz oder auf einer bestimmten Route zu einer vorgegebenen Zeit anzutreffen sei. Es läge grundsätzlich in der Verantwortung der Fahrer, wann und wo sie Ruhepausen einhalten bzw. übernachten würden. Aus Gründen der Gleichbehandlung sollten alle Dienstnehmer der beschwerdeführenden Partei grundsätzlich nach dem gleichen Schema entlohnt werden, unabhängig davon, welche Routen sie übernahmen oder ob sie täglich heimkehrten. Die Entlohnung sei jeweils "gerechnet ab Ausgangsort U bis Rückkehr U" erfolgt. Fahrten zum jeweiligen Standort der (auf Autobahnparkplätzen) abgestellten LKW würden als Dienstzeit gelten und dementsprechend entlohnt werden. Um die durch auswärtige Übernachtungen und die Fahrten mit dem privaten PKW zum jeweiligen Standort des LKW bedingten Mehrkosten für die Kraftfahrer abzudecken, sei vereinbart worden,

"dass pro Woche je eine Fahrt pauschal von U zum nächstgelegenen Parkplatz an der Autobahn z.B. in E und retour bezahlt wird und für 4 Nächte - Nächtigungsgelder ausbezahlt werden. Diese Nächtigungsgelder, wie auch Kilometergelder wurden aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen in der bisherigen Praxis (keine Beanstandung bei bisherigen Prüfungen - sowohl Lohnsteuer als auch Gebietskrankenkassen) für die geprüften Jahre 2005, 2006 und 2007 steuerfrei belassen."

Es erscheine plausibel, dass ein Kraftfahrer, der mit eigenem PKW zum Standort des LKW fahre, "vorab Frachtpapiere abholt, notwendiges Servicematerial mitnimmt und Dienstanweisungen des Arbeitgebers entgegen nimmt ab U = Betriebsstandort". Es liege im Wesen eines im Fernverkehr tätigen Unternehmens, dass die Tätigkeiten prinzipiell von einer Betriebsstätte (Zentrale) - hier: U - aus erbracht würden und die Kraftfahrzeuge die unterschiedlichsten Rastplätze anfahren, um dort während der Ruhezeiten stehen zu bleiben. Die Arbeitsstätte der Dienstnehmer sei damit U. Würde man der Ansicht des GPLA-Prüfers folgen, würde jede Raststätte, auf der Fahrzeuge abgestellt würden, zu einer neuen Arbeitsstätte. Die Kilometer- und Nächtigungsgelder seien den Dienstnehmern gewährt worden, um den erhöhten Aufwand durch Fahrten vom und zum Abstellplatz bzw. "eventuelle Nächtigungen" abzudecken.

Die mitbeteiligte Gebietskrankenkasse erwiderte, das Einspruchsvorbringen gehe ins Leere, weil die beschwerdeführende Partei keine ausreichenden Unterlagen habe vorlegen können. Reisekostenaufzeichnungen seien angesichts der pauschalen gleichen Entlohnung aller Dienstnehmer auch gar nicht möglich.

Mit Schreiben vom 9. August 2011 brachte die belangte Behörde der beschwerdeführenden Partei diesen Einwand zur Kenntnis und räumte eine Frist zur schriftlichen Stellungnahme hiezu binnen vier Wochen ein.

Die beschwerdeführende Partei hat innerhalb der gesetzten Frist gegenüber der belangten Behörde keine Stellungnahme abgegeben (in der gegenüber der mitbeteiligten Gebietskrankenkasse erstatteten Stellungnahme wurden die genannten Nachweise ebenfalls nicht vorgelegt).

Mit dem in Beschwerde gezogenen Bescheid hat die belangte Behörde den Einspruch als unbegründet abgewiesen.

Die beschwerdeführende Partei habe beitragsfreie Gelder in pauschaler Form ausbezahlt. Nachweise oder Aufzeichnungen über zurückgelegte Wegstrecken bzw. Nächtigungen lägen nicht vor und hätten "mangels Existenz" von der beschwerdeführenden Partei auch nicht vorgelegt werden können.

Der Standort der LKW, mit welchen die Fahrten für die B. absolviert worden seien, sei E gewesen. Dieser sei 55 bis

60 km vom Betriebssitz der beschwerdeführenden Partei in U entfernt. Mit Ausnahme des Dienstnehmers C. N. hätten die Fahrer ihre Fahrten täglich in E begonnen und beendet. N. habe seine Fahrten täglich am Standort "Schotterwerk" in L begonnen und beendet, sohin ca. 10 km vom Betriebssitz der beschwerdeführenden Partei entfernt. Die Fahrer hätten insbesondere am Standort E teilweise in den Schlafkabinen der LKW genächtigt. Allen Dienstnehmern sei die tägliche An- und Rückreise vom jeweiligen Wohnort zu den LKW Standorten in E bzw. dem Schotterwerk in L möglich und zumutbar gewesen. Die Dienstnehmer seien am Betriebsstandort in U nicht tätig gewesen.

Die beschwerdeführende Partei habe in ihrer Rechtsmittelschrift zugestanden, dass sämtliche Dienstnehmer nach dem gleichen Schema entlohnt worden seien, unabhängig davon, welche Routen sie übernommen hätten und ob sie täglich heimgekehrt seien. Auch die Nächtigungsgelder seien pauschal gezahlt worden. Auf das Vorbringen der mitbeteiligten Gebietskrankenkasse, wonach keine ausreichenden Unterlagen vorgelegt worden seien, habe die beschwerdeführende Partei nicht repliziert.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die Beschwerde, über die der Verwaltungsgerichtshof nach Vorlage der Verwaltungsakten und Erstattung einer Gegenschrift durch die belangte Behörde in einem gemäß § 12 Abs. 1 Z 2 VwGG gebildeten Senat erwogen hat:

1. Die Beschwerde bringt vor, die belangte Behörde gehe zwar nicht davon aus, dass die Stand- bzw. Abstellorte der LKWs in E bzw. L weitere Betriebsstätten der beschwerdeführenden Partei wären, sie vertrete jedoch den unrichtigen Standpunkt, die Parkplätze seien als Beschäftigungsorte der LKW-Lenker anzusehen. Der Autobahnparkplatz E bilde aber nicht den Mittelpunkt der Tätigkeit der Dienstnehmer. Zudem sei der verwendete öffentliche Parkplatz laufend gewechselt worden, sodass er schon aus diesem Grund kein Beschäftigungsraum sei. Überdies würde es auch an der "Rückkehrmöglichkeit der LKW-Fahrer" fehlen. Mit öffentlichen Verkehrsmitteln würde die einfache Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte länger als eine Stunde dauern. Faktisch müssten die LKW-Fahrer täglich mehr als drei Stunden für die Hin- und Rückfahrt aufwenden. Die belangte Behörde hätte

"die bei der Beschwerdeführerin beschäftigten Dienstnehmer zu den Fahrtrouten, Aufgaben vor und nach Antritt der LKW-Fahrten und Rückkehrmöglichkeit vernehmen müssen. (...) Erst mit Durchführung mit Erhebungen zu den tatsächlichen Gegebenheiten und der allfälligen Rückkehrmöglichkeit und den Befragungen der Dienstnehmer der Beschwerdeführerin und der Geschäftsführer der Beschwerdeführerin, wäre es der belangte Behörde möglich gewesen, entsprechende Feststellungen zu treffen.

Bei vollständiger Ermittlung der entscheidungswesentlichen Tatsachen hätte die Behörde zum Ergebnis kommen müssen, dass die Dienstnehmer der Beschwerdeführerin nicht ständig an den Beschäftigungsstätten E oder L tätig sind und aus der Lenk- bzw. Transporttätigkeit und den damit verbundenen Ortswechseln den Dienstnehmern der Beschwerdeführerin Mehrkosten entstanden sind."

2. Gemäß § 49 Abs. 1 ASVG sind unter Entgelt die Geld- und Sachbezüge zu verstehen, auf die der Pflichtversicherte Dienstnehmer aus Anlass des Dienstverhältnisses Anspruch hat oder die er darüber hinaus auf Grund des Dienstverhältnisses vom Dienstgeber oder von einem Dritten erhält.

Nach § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG in der ab 1. Jänner 2005 maßgeblichen Fassung BGBl. I Nr. 130/2006 gelten nicht als Entgelt im Sinne des Abs. 1 und 2:

"1. Vergütungen des Dienstgebers an den Dienstnehmer (Lehrling), durch welche die durch dienstliche Verrichtungen für den Dienstgeber veranlaßten Aufwendungen des Dienstnehmers abgegolten werden (Auslagenersatz); hiezu gehören insbesondere Beträge, die den Dienstnehmern (Lehrlingen) als Fahrtkostenvergütungen einschließlich der Vergütungen für Wochenend(Familien)heimfahrten, Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt werden, soweit sie nach § 26 des Einkommensteuergesetzes 1988, BGBl. Nr. 400, nicht der Einkommensteuer(Lohnsteuer)pflcht unterliegen. § 26 des Einkommensteuergesetzes 1988 ist sinngemäß auch auf Vergütungen, die Versicherten nach § 4 Abs. 4 gezahlt werden, anzuwenden. Unter Tages- und Nächtigungsgelder fallen auch Vergütungen für den bei Arbeiten außerhalb des Betriebes oder mangels zumutbarer täglicher Rückkehrmöglichkeit an den ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) verbundenen Mehraufwand, wie Bauzulagen, Trennungsgelder, Übernachtungsgelder, Zehrgelder, Entfernungszulagen, Aufwandsentschädigungen, Stör- und Außerhauszulagen uä.; "

Mit BGBl. I Nr. 45/2007 wurde mit Wirksamkeit ab 10. Juli 2007 dem § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG der Halbsatz

"sowie Tagesgelder gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b Einkommensteuergesetz 1988;" angefügt.

Gemäß § 26 Z 4 Einkommensteuergesetz 1988 idFBGBI. I Nr. 100/2002 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht

"Beiträge, die aus Anlaß einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers

-  
seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder

-  
so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, daß ihm eine tägliche Rückkehr an seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann.

Bei Arbeitnehmern, die ihre Dienstreise vom Wohnort aus antreten, tritt an die Stelle des Dienstortes der Wohnort (Wohnung, gewöhnlicher Aufenthalt, Familienwohnsitz). Enthält eine lohngestaltende Vorschrift im Sinne des § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 eine besondere Regelung des Begriffes Dienstreise, ist diese Regelung anzuwenden."

In den lit. a bis e des § 26 Z 4 EStG 1988 sind für Kilometergelder, Tagesgelder und Nächtigungsgelder näher genannte pauschale Sätze vorgesehen.

Lohngestaltende Vorschriften iSd § 68 Abs. 5 EStG 1988 idFBGBI. I Nr. 180/2004 betreffen Beträge, die

"1.

auf Grund gesetzlicher Vorschriften,

2.

auf Grund von Gebietskörperschaften erlassener Dienstordnungen,

3. auf Grund aufsichtsbehördlich genehmigter Dienst(Besoldungs)ordnungen der Körperschaften des öffentlichen Rechts,

4. auf Grund der vom Österreichischen Gewerkschaftsbund für seine Bediensteten festgelegten Arbeitsordnung,

5. auf Grund von Kollektivverträgen oder Betriebsvereinbarungen, die auf Grund besonderer kollektivvertraglicher Ermächtigungen abgeschlossen worden sind,

6. auf Grund von Betriebsvereinbarungen, die wegen Fehlens eines kollektivvertragsfähigen Vertragsteiles (...) auf der Arbeitgeberseite zwischen einem einzelnen Arbeitgeber und dem kollektivvertragsfähigen Vertragsteil auf der Arbeitnehmerseite abgeschlossen wurden,"

gewährt werden.

Gemäß § 3 Abs. 1 Z 16b Einkommensteuergesetz 1988 idF der mit 10. Juli 2007 in Kraft getretenen Reisekosten- Novelle 2007, BGBl. I Nr. 45, sind von der Einkommensteuer befreit:

"Vom Arbeitgeber als Reiseaufwandentschädigungen gezahlte Tagesgelder, soweit sie nicht gemäß§ 26 Z 4 EStG 1988 zu berücksichtigen sind, die für eine

-  
Außendiensttätigkeit (zB Kundenbesuche, Patrouillendienste, Servicedienste),

-  
Fahrtätigkeit (zB Zustelldienste, Taxifahrten, Linienverkehr, Transportfahrten außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers),

-  
Baustellen- und Montagetätigkeit außerhalb des Werksgeländes des Arbeitgebers,

-  
Arbeitskräfteüberlassung nach dem Arbeitskräfteüberlassungsgesetz, BGBl. Nr. 196/1988, oder eine

-  
vorübergehende Tätigkeit an einem Einsatzort in einer anderen politischen Gemeinde gewährt werden,

soweit der Arbeitgeber aufgrund einer lohngestaltenden Vorschrift gemäß § 68 Abs. 5 Z 1 bis 6 zur Zahlung verpflichtet ist. Die Tagesgelder dürfen die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Kann im Falle des § 68 Abs. 5 Z 6 keine Betriebsvereinbarung abgeschlossen werden, weil ein Betriebsrat nicht gebildet werden kann, ist von einer Verpflichtung des Arbeitgebers auszugehen, wenn eine vertragliche Vereinbarung für alle Arbeitnehmer oder bestimmte Gruppen von Arbeitnehmern vorliegt. Reiseaufwandsentschädigungen sind nicht steuerfrei, soweit sie anstelle des bisher gezahlten Arbeitslohns oder üblicher Lohnerhöhungen geleistet werden."

3. Zur Frage, inwieweit nach § 49 Abs. 3 Z 1 ASVG Vergütungen des Dienstgebers an den Dienstnehmer als beitragsfrei zu behandeln sind, bedarf es entsprechender Feststellungen auf Grund überprüfbarer Nachweise darüber, in welchem Umfang ein Dienstnehmer tatsächlich Dienstreisen bzw. Nächtigungen vorgenommen hat. Alle in dem verwiesenen § 26 EStG 1988 erfassten Arbeitgeberleistungen sind einzeln abzurechnen. Der Nachweis jeder einzelnen Dienstreise und jeder einzelnen Nächtigung hat durch entsprechende Belege zu erfolgen. Beim Ersatz der Reisekosten durch Pauschbeträge gemäß § 26 Z 4 lit. a bis e EStG 1988 hat der Nachweis durch Belege dem Grunde nach zu erfolgen. Unter einem Nachweis dem Grunde nach ist der Nachweis zu verstehen, dass im Einzelnen nach der Definition des § 26 Z 4 EStG 1988 eine Dienstreise vorliegt und dass die dafür gewährten pauschalen Tagesgelder die je nach Dauer der Dienstreise bemessenen Tagesgelder des § 26 Z 4 EStG 1988 nicht überschreiten. Dies ist zumindest durch das Datum, die Dauer, das Ziel und den Zweck der einzelnen Dienstreise darzulegen und durch entsprechende Aufzeichnungen zu belegen. Ein Nachweis ist dem Grunde nach erst dann erbracht, wenn neben dem Nachweis einer einzelnen tatsächlich angetretenen Reise auch insbesondere deren exakte Dauer belegt werden kann. Diese Umstände sind für die Beurteilung maßgebend, ob die geltend gemachten Reisekostenersätze oder Entfernungszulagen nach § 26 Z 4 EStG 1988 nicht zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören. Den Dienstgeber trifft eine qualifizierte Mitwirkungspflicht, die ihn dazu verhält, konkrete Behauptungen aufzustellen und geeignete Beweisanbote zu machen (vgl. die hg. Erkenntnisse vom 20. Juni 2000, ZI. 98/15/0068, mwN, und vom 21. April 2004, ZI. 2001/08/0147, mwN).

Die beschwerdeführende Partei hat trotz gegebener Gelegenheit zur Stellungnahme keine Nachweise über die Vornahme von Dienstreisen bzw. von Nächtigungen durch die vier Dienstnehmer vorgelegt. Sie hat auch nicht behauptet, tatsächlich vorgenommene Dienstreisen bzw. Nächtigungen abgerechnet zu haben, sondern sich dazu bekannt, die Zahlungen wöchentlich pauschal vorgenommen zu haben. Dass sich - betreffend ab dem 10. Juli 2007 ausbezahlte Tagesgelder - ein Anspruch aus einer lohngestaltenden Vorschrift ergeben hätte, behauptet die Beschwerde ebenfalls nicht. Vor diesem Hintergrund erübrigen sich weitere Untersuchungen darüber, ob es sich bei den Stellplätzen der LKW in E bzw. L um Betriebsstätten der beschwerdeführende Partei gehandelt hat bzw. ob den genannten Dienstnehmern eine Rückkehr zu ihrem Wohnort zumutbar gewesen ist.

4. Die Beschwerde war gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

5. Die Zuerkennung von Aufwandersatz beruht auf den §§ 47 ff VwGG iVm der VerordnungBGBl. II Nr. 455/2008.

Wien, am 2. September 2013

**European Case Law Identifier (ECLI)**

ECLI:AT:VWGH:2013:2011080360.X00

**Im RIS seit**

27.09.2013

**Zuletzt aktualisiert am**

24.01.2014

**Quelle:** Verwaltungsgerichtshof VwGH, <http://www.vwgh.gv.at>

© 2026 JUSLINE

JUSLINE® ist eine Marke der ADVOKAT Unternehmensberatung Greiter & Greiter GmbH.  
[www.jusline.at](http://www.jusline.at)